

# VU Research Portal

## Belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba

Moltmaker, J.K.

1998

### **document version**

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### **citation for published version (APA)**

Moltmaker, J. K. (1998). *Belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba*. Kluwer.

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)

RB

P. J.K. Moltmaker

03591

# Belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba

AFSCHEIDSCOLLEGE ALS HOOGLERAAR IN HET BELASTINGRECHT  
AAN DE VRIJE UNIVERSITEIT TE AMSTERDAM, 25 FEBRUARI 1998

Kluwer – Deventer



Wib  
Belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba

405-772263



# Belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba

Prof. mr. J.K. Moltmaker

Afscheidscollege  
als hoogleraar in het belastingrecht  
aan de Vrije Universiteit te Amsterdam

25 februari 1998

1998  
Kluwer – Deventer

ISBN 90 200 2005 6

© 1998, Kluwer, Deventer



Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16b Auteurswet 1920 jo. het Besluit van 20 juni 1974, Stb. 351, zoals gewijzigd bij het Besluit van 23 augustus 1985, Stb. 471 en artikel 17 Auteurswet 1912, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (Postbus 882, 1180 AW Amstelveen). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) dient men zich tot de uitgever te wenden.

Mijnheer de Rector Magnificus,  
geachte toehoorders,  
dames en heren

## 1 Inleiding

1.1. In de ruim 25 jaar waarin ik als hoogleraar aan de Vrije Universiteit verbonden mocht zijn, was gedurende de eerste elf jaren mijn leeropdracht het notariële recht. Na mijn benoeming in 1983 tot advocaat-generaal bij de Hoge Raad werd deze leeropdracht beperkt tot het belastingrecht. Door deze leeropdracht voel ik mij thans gelegitimeerd om mij buiten het terrein te begeven van de belastingen van rechtsverkeer, waartoe in de laatste vijftien jaar mijn onderwijs zich in hoofdzaak beperkte, en om u iets te vertellen over een onderdeel van het belastingrecht van ons Koninkrijk, dat bij mijn weten in geen enkele universiteit in Nederland wordt gedoceerd, namelijk het Nederlands-Antilliaanse en Arubaanse belastingrecht.

1.2. Dat ik daaraan vandaag aandacht besteed, vindt zijn oorzaak in het feit, dat ik met dat belastingrecht in de afgelopen 9 jaar heel intensief in aanraking ben gekomen, zij het niet als hoogleraar, maar als belastingrechter. Omdat het hier gaat om een voor de meesten van u, waaronder ook vele fiscalisten, geheel onbekende situatie, lijkt het mij goed u eerst enige feitelijke informatie te verschaffen over dat belastingrecht als geheel en over het functioneren van de belastingrechtspraak ter plaatse.<sup>1</sup>

1.3. Een van de eerste problemen waar de beoefenaar van het belastingrecht op de Nederlandse Antillen en Aruba op stuit, is de moeilijke toegankelijkheid van de geldende belastingwetgeving zelf, vooral ook met betrekking tot de vraag welk recht gold voor het jaar waarop het geschil betrekking heeft. Voor de Nederlandse Antillen is er wel een losbladige uitgave van de belangrijkste teksten, maar deze wordt niet elk jaar bijgewerkt. Men doet er verstandig aan om bij elk nieuw supplement de vervallen blaadjes te bewaren. Het zou een goede zaak zijn als er mogelijkheden zouden kunnen worden gevonden om een goede wetgevingsdatabank op te zetten, waarin ook de inmiddels vervallen teksten worden bewaard.

1.4. Het belastingrecht op de Nederlandse Antillen en Aruba vertoont niet alleen

1 Van de inhoudelijke kant van onze werkzaamheden heb ik in zekere zin reeds verslag gedaan door de publicatie van de (samenvattingen van de) belangrijkste beschikkingen van de RvB van 1988 tot en met 1996. Deze publicatie is juli 1997 verschenen als bijzonder nummer van TAR-Justicia. Daarin zijn aan de beschikkingen volgnummers toegekend (dus tot 1 januari 1997), die ik bij de hierna te noemen beschikkingen steeds zal vermelden.



overeenkomsten met het Nederlandse belastingrecht, maar ook grote verschillen. De belangrijkste belastingen zijn de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de winstbelasting en de invoerrechten en accijnzen. De Landsverordeningen hebben met de Nederlandse belastingwetgeving gemeen dat zij een Nederlandse tekst hebben. Als belastingrechter ben je daarom geneigd om bij de uitleg van de gebezigde begrippen zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij de Nederlandse rechtspraak, maar daarbij is toch voorzichtigheid geboden. Zoals dat het geval is bij alle wetteksten, moeten ook die van de Nederlandse Antillen en Aruba worden uitgelegd met inachtneming van hun ontstaansgeschiedenis, hun eigen systematiek en maatschappelijke achtergrond.<sup>2</sup> Daar komt nog bij, dat de Nederlandse Antillen en Aruba elk hun eigen belastingrecht hebben, dat in 1986 bij het verkrijgen van de status aparte van Aruba nog gelijk was, maar sindsdien op tal van punten uit elkaar is gegroeid. Zo wordt bijv. sinds kort op de Nederlandse Antillen de winstbelasting geheven op basis van het systeem van de voldoening op aangifte. Een andere complicatie is dat binnen de Nederlandse Antillen op een aantal punten verschil is tussen de heffing op de Benedenwindse en op de Bovenwindse eilanden. Zo worden op de Bovenwindse eilanden geen invoerrechten geheven<sup>3</sup> en ook geen gebruiksbelasting en grondbelasting.<sup>4</sup> Verder zijn recentelijk twee nieuwe belastingen ingevoerd: de Algemene Bestedingsbelasting (ABB), die uitsluitend geldt voor Curaçao en Bonaire en de Belasting op bedrijfsomzetten (BBO) die geldt op Sint Maarten, Saba en Sint Eustatius.

1.5. De belastingrechtspraak is opgedragen aan de Raad van Beroep voor Belastingzaken, doch uitsluitend indien deze Raad in de desbetreffende belastingverordening bevoegd is verklaard. Bij de reeds genoemde belastingen (en sinds kort ook de over-

2 Zie bijv. RvB 16 mei 1994, nr. 1993/42 (volgnr. 4.10) betreffende het verschil tussen de Nederlandse en de Nederlands Antilliaanse (en Arubaanse) deelnemingsvrijstelling; RvB 30 juni 1995, nr. 1994/22 (volgnr. 3.26), betreffende het einde van de navorderingstermijn; RvB 19 mei 1995, nr. 1993/117 (volgnr. 4.13) betreffende de uitleg van het begrip 'bedrijfsmatig personenvervoer' in het licht van de vervoerssituatie op Sint Maarten.

3 Vandaar dat voor de toepassing de Algemene Verordening In-, Uit- en Doorvoer 1908 (AVIUD) de Bovenwindse Eilanden als buitenland worden beschouwd, behoudens ten aanzien van de producten van NA-origine.

4 Op blz. 343 van de losbladige editie Belastingwetgeving in de Nederlandse Antillen komt de volgende noot voor:

'In verband met de voortdurende achteruitgang op economisch terrein op de Bovenwindse Eilanden werd met ingang van 1 januari 1929 (P.B. 1928, no. 75) de gebruiksbelasting op deze eilanden afgeschaft. Beoogd werd de bewoners van deze eilanden in staat te stellen een verbetering in hun levensomstandigheden aan te brengen en buitenlanders met de vrijdom van belasting aan te lokken zich op een van die eilanden te vestigen.'

Eenzelfde noot komt voor op blz. 329 van dit boekwerk met betrekking tot de afschaffing van de grondbelasting met ingang van 1 januari 1929 (P.B. 1928, no. 76), maar nu met de toevoeging:

'Bij P.B. 1971 no. 21 werd in verband met de verbeterde economische situatie de grondbelasting op St. Maarten m.i.v. 1 januari 1971 weer ingevoerd. De facto wordt zij echter niet geheven.'

Naar mij werd medegedeeld, heeft de Minister van Financiën daartoe in 1972 besloten op grond van het feit dat de invoering op vrijwel onoverkomelijke moeilijkheden zou stuiten wegens het ontbreken van een kadaster en de vele onzekerheden omtrent de eigendomssituatie met betrekking tot de onroerende goederen.

drachtsbelasting, zowel op de Nederlandse Antillen als Aruba) is dat gelukkig het geval, maar bij een aantal andere niet. Soms is de RvB voor bepaalde belastingen (bijv. logeerbelasting) wel bevoegd op Aruba, maar niet op de Nederlandse Antillen.<sup>5</sup> Soms is de RvB binnen de Nederlandse Antillen voor eilandelijke belastingen op een bepaald eiland wel bevoegd, maar op een ander eiland niet. Zo ontdekte ik onlangs dat de RvB bevoegd, is verklaard voor de eilandelijke belasting van cruise-passagiers van Sint Maarten<sup>6</sup> en de vergoeding passagiersaccommodatie Sint Maarten.<sup>7</sup> Voor de luchthavenbelasting op Curaçao is de RvB echter niet bevoegd. De RvB is niet bevoegd met betrekking tot het eilandelijke speelvergunningrecht hazardspelen (de casinobelasting) op de Nederlandse Antillen<sup>8</sup>, maar wel bevoegd voor eenzelfde heffing op Aruba. Dit laatste heeft overigens geleid tot een zeer leerzame gerechtelijke plaatsopneming door de RvB in een plaatselijk casino.

In gevallen waarin de Raad niet bevoegd is, moet de belastingplichtige zich tot de burgerlijke rechter wenden. Het zou daarom – en bijvoorbeeld ook voor de harmonisatie van de thans in de onderscheiden heffingsverordeningen opgenomen administratieve verplichtingen<sup>9</sup> en boeten – bepaald gewenst zijn als er op de Nederlandse Antillen en op Aruba een vorm van algemene belastingwetgeving in de trant van de Nederlandse Algemene wet inzake rijksbelastingen tot stand zou worden gebracht.

1.6. De Raad van Beroep voor Belastingzaken (RvB) bestaat steeds uit drie leden. De Landsverordening op het beroep in belastingzaken 1940 (LBB) kent geen enkelvoudige kamers. De leden worden benoemd uit de leden of plaatsvervangende leden van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van de Nederlandse Antillen en Aruba. De RvB spreekt recht als eerste en enige (dus in hoogste) instantie. Hoger beroep noch cassatie is mogelijk. In de afgelopen jaren heb ik actief mogen meewerken aan een wijziging van de LBB. Er werd een concept-wettekst met MvT vervaardigd, waarin onder meer rechtspraak in twee instanties was voorzien. Op het laatst ontstond echter tussen de Nederlandse Antillen en Aruba verschil van mening over de

5 Bij de Arubaanse Invoeringsverordening Landsverordening administratieve rechtspraak (AB 1993, nr. 45) van 23 juni 1997, AB 1997, nr. 33, is de RvB bevoegd verklaard voor waardegeschillen bij de invoerrechten, voor de diverse accijnsverordeningen (minerale oliën, gedistilleerd, bier, sigaretten), voor de overdrachtsbelasting, de zegelbelasting, de successiebelasting, de verkopingsbelasting en de retributies. In al deze gevallen (uitgezonderd de overdrachtsbelasting) is de RvB dus niet bevoegd op de Nederlandse Antillen. Naar ik hoop zal daaraan bij de aldaar in voorbereiding zijnde invoering van de administratieve rechtspraak aandacht worden besteed.

6 Eilandsverordening van 26 mei 1995, Afkondigingsblad Eilandgebied Sint Maarten 1995, nr. 30; zie ook de wijzigingen bij AB 1995, nr. 35 en AB 1996, nr. 48.

7 Verordening vergoeding passagiersaccommodatie luchthaven Sint Maarten 1996, 22 december 1995, Afkondigingsblad Eilandgebied Sint Maarten 1996, nr. 11.

8 Art. 8 van de desbetreffende Eilandsverordening (14 december 1992, Afkondigingsblad Curaçao 1992, nr. 32) kent de mogelijkheid van bezwaar bij het Hoofd van de Afdeling Financiën van het Centraal Bestuurskantoor en art. 9 regelt het beroep tegens diens beschikking bij het Bestuurscollege.

9 Zie daarover uitvoerig R.N.J. Kamerling en S.R. Casper, Belastingcontrole in eilandelijk perspectief, WFR 1997/6238, blz. 423 e.v., die een beschouwing geven over de in de ABB, de BBO en de gewijzigde winstbelasting ingevoerde 'verplichtingen ten dienste van de belastingheffing'.

vraag of de tweede instantie een van het Gemeenschappelijk Hof deel uitmakende feitelijke hoger-beroepsinstantie moest zijn dan wel de Hoge Raad als cassatie-instantie. Hierop is vooralsnog de poging gestrand, omdat de LBB een eenvormige verordening moet zijn. Toch lijkt mij haast geboden bij het invoeren van een tweede instantie, omdat met name voor de fiscale boeten, die strafrechtelijk van aard zijn, art. 14, vijfde lid, IVBPR dat voorschrijft. De consequentie van het ontbreken van een tweede instantie zou kunnen zijn dat de beslissingen van de RvB alsnog ter discussie kunnen worden gesteld bij de civiele rechter, d.w.z. bij het Gerecht in Eerste Aanleg, met de mogelijkheid van hoger beroep en cassatie, met ander woorden uiteindelijk vier instanties. De zaak wordt nog urgenter naarmate de mogelijkheden om een fiscale boete op te leggen in aantal sterk toenemen, zoals bij de recentelijk op de Nederlandse Antillen ingevoerde voldoening op aangifte bij de winstbelasting, de ABB en de BBO.

1.7. Hoe ben ik bij deze rechtspraak betrokken geraakt? Tot medio 1989 werd de belastingrechtspraak door de daartoe aangewezen gewone leden van het Gemeenschappelijk Hof uitgeoefend. Het Hof beschikte echter niet over fiscale specialisten. Hoewel onze civiel- en strafrechtelijk geschoolde collega's naar mijn overtuiging voortreffelijk werk hebben gedaan, ontstond mede naar aanleiding van enkele nogal gecompliceerde zaken de wens om wat meer fiscale deskundigheid in huis te halen. Op initiatief van de toenmalige president van het Hof, de huidige gouverneur van de Nederlandse Antillen, mr. J.M. Saleh, werden met ingang van september 1989 een drietal fiscalisten uit Nederland tot plaatsvervangend lid van het Hof benoemd, te weten de mrs. J.W. van den Berge, J.W. IJssink en ik. Na zijn benoeming tot advocaat-generaal bij de Hoge Raad is mr. Van den Berge op zijn verzoek vervangen en wel door mr. Th. Groeneveld. Aan de zittingen van de RvB nemen steeds twee van deze drie plaatsvervangende leden deel met als voorzitter een van de gewone leden van het Hof. Als voorzitters hebben gefungeerd mr. T.J.M. Kolfsoorten van 1989 tot 1990, mr. E.J. Numann van 1991 tot 1992, mr. H. Warnink van 1993 tot 1996 en mr. A.W.M. Bijloos van 1996 tot heden.

1.8. Hoewel de communicatie over een zo grote afstand niet steeds eenvoudig is, heeft de gekozen opzet tot nu toe goed gefunctioneerd. Aan de hand van toegezonden schaduw dossiers worden de zaken in Nederland voorbereid voor de mondelinge behandeling. Tweemaal per jaar reizen de twee uit Nederland komende leden naar de Nederlandse Antillen en Aruba om zitting te houden op de plaatsen waar een Inspectie der belastingen is gevestigd, te weten op Aruba, Bonaire, Curaçao en Sint Maarten.

Na afloop van de zittingen worden de zaken mee naar Nederland genomen waar de concepten worden vervaardigd en vervolgens naar de voorzitter ter goedkeuring opgezonden, waarna zij ter plaatse worden uitgesproken. Zoals geldt voor het hele Hof wordt ernaar gestreefd een of meer fiscale juristen van Nederlands-Antilliaanse of Arubaanse afkomst in deze werkzaamheden te betrekken. Deze pogingen hebben tot dusver nog geen succes gehad, onder meer omdat er geen ruimte is voor een volle for-

matieplaats voor een fiscalist en bovendien bekwame fiscalisten, als ze na hun studie al naar de Nederlandse Antillen of Aruba terugkeren, een aanzienlijk beter gehonoreerde betrekking in het bedrijfsleven of in de fiscale adviespraktijk kunnen krijgen.

1.9. Zoals vermeld in noot 1, zijn de belangrijkste beslissingen van de RvB van 1988 tot en met 1996 in juli 1997 gepubliceerd in een bijzonder nummer van TAR-Justicia. Het zou evenwel voor de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid van de belastingplichtigen van groot belang zijn, als de publicatie van fiscale jurisprudentie op de Nederlandse Antillen en Aruba niet van een dergelijke incidentele activiteit afhankelijk is, maar dat er ter wille van de continuïteit naar meer structurele oplossingen wordt gezocht. In dit verband wijs ik op het feit, dat er op de Nederlandse Antillen thans een jurisprudentiedocumentatieproject loopt, in het kader waarvan onder de vleugels van de Universiteit van de Nederlandse Antillen de Stichting Jurdoc is opgericht. Er is al een begin gemaakt met de documentatie van civiele hofuitspraken. Met een medewerker van de stichting en met medewerkers van de Directie der belastingen van de Nederlandse Antillen is vorig jaar de afspraak gemaakt, dat door de leden van de RvB vervaardigde en geanonimiseerde beschikkingen in samenwerking van de Directie door de Stichting Jurdoc geschikt worden gemaakt voor opnemering in de databank, die vervolgens voor iedere derde (eventueel tegen betaling) toegankelijk is. Naar ik heb begrepen zal op de eerstvolgende editie van de door Kluwer uitgebrachte CD-Rom met Nederlands-Antilliaanse wetgeving en jurisprudentie ook de fiscale jurisprudentie worden opgenomen.

1.10. Na al deze feitelijke mededelingen wordt het de hoogste tijd om wat dieper in te gaan op de inhoudelijke kant van ons werk. Het past mij uiteraard niet om de in de bundel opgenomen uitspraken, voor de totstandkoming waarvan ik mede verantwoordelijk ben, van commentaar te voorzien en ik zal dat ook nu niet doen. Het leek mij evenwel toch wel van belang om van deze gelegenheid gebruik te maken een aantal opmerkingen van meer algemene aard te maken over de achtergronden en de gedachtegangen in het kader waarvan de beslissingen zijn tot stand gekomen. In deze rede kan ik uiteraard slechts een greep doen uit de beslissingen van de RvB.

## **2 Mensenrechtenverdragen en beginselen van behoorlijke wetgeving**

2.1. Over de toepassing van art. 14, vijfde lid, IVBPR in verband met de rechtspraak in één instantie heb ik al gesproken (zie onder 1.5). Evenals de Nederlandse rechters toetst ook de RvB of het opleggen van fiscale boeten aan de eisen van art. 6 EVRM voldoet.<sup>10</sup> Het is overigens wel even wennen voor ons als wij constateren dat art. 50 van de Landsverordening op de Inkomstenbelasting 1943<sup>11</sup> het mogelijk

10 Bijv. RvB 5 april 1993, nr. 1992/30 (volgnrs. 1.1, 2.8 en 3.15), RvB 19 mei 1995, nr. 1994/52 (volgnr. 3.25), RvB 5 september 1995, nr. 1993/71 (volgnr. 3.27), RvB 29 februari 1996, nr. 1994/26 (volgnrs. 1.4, 2.16 en 8.3).

11 Voor Aruba: de Landsverordening inkomstenbelasting.

maakt een navorderingsaanslag op te leggen met 400% boete.<sup>12</sup> Een algemeen bekend gemaakt boetebeleid van inspecteurs, zoals in Nederland het Voorschrift administratieve boeten 1993 en deszelfs voorgangers, is er niet. Het zou wenselijk zijn, dat er dergelijke algemeen bekende richtlijnen komen, te meer waar – zoals gezegd – het aantal gevallen waarin boetes kunnen worden opgelegd sterk is toegenomen.<sup>13</sup>

2.2. Ik vermeld in verband met art. 6 EVRM nog een opmerkelijke beslissing in kort geding van het Gerecht in Eerste Aanleg<sup>14</sup> met betrekking tot de Commissie van Beoordeling, bedoeld in art. 73 Landsverordening In-, Uit- en Doorvoer 1908 (AVIUD).<sup>15</sup> Deze Commissie, waarvan de inspecteur der invoerrechten en accijnzen voorzitter is, is de in de AVIUD (LIUD) aangewezen instantie die een beslissing geeft over een waardegeschil bij invoer. Het Gerecht is van oordeel, dat de Commissie niet is te beschouwen als een onafhankelijk en onpartijdig gerecht in de zin van art. 6 EVRM. Het Gerecht meent dat art. 128b AVIUD (LIUD) voldoende ruimte biedt om de RvB bevoegd te achten.<sup>16</sup>

2.3. De Raad is nog niet in de gelegenheid geweest zich uit te spreken over de toepassing van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving. In een bepaald geval<sup>17</sup> liet de Raad in het midden of een ministeriële uitvoeringsregeling, waarin voor een bepaalde groep werknemers een 35%-regeling was getroffen, in strijd was met het gelijkheidsbeginsel, nu dienaangaande door de appellant niets was gesteld.

2.4. Op het gebied van zowel het gelijkheidsbeginsel als het beginsel van behoorlijke wetgeving, ligt evenwel toch nog een belangrijke vraag, namelijk of c.q. in hoeverre alle inwoners van de Nederlandse Antillen voor de wet gelijk zouden moeten zijn. Anders gezegd: mag de wetgever een inwoner van Sint Maarten beter of slechter behandelen dan een inwoner van Curaçao? De vraag is door de Nederlands-Antilliaanse wetgever in het verleden impliciet bevestigend beantwoord (zie noot 18) en recentelijk nog eens door de introductie van de ABB die alleen geldt voor Cu-

12 Bijv. RvB 9 maart 1989, nr. 10/89 (volgnr. 3.2), RvB 19 mei 1995, nr. 1994/52 (volgnr. 3.25); RvB 15 september 1997, nr. 1996/23.

13 Zie over dit onderwerp ook S.H.D. Kok, De rechtsbescherming van de belastingplichtige bij het opleggen van fiscale boetes, TAR-Justicia 1996, blz. 86 e.v.

14 Gerecht in Eerste Aanleg, zittingsplaats Curaçao, 2 oktober 1995, A.R. nr. 408/95 (volgnrs. 1.3, 6.19 en 9.13).

15 Op Aruba: de Landsverordening in-, uit- en doorvoer (LIUD).

16 Het Gerecht constateerde bovendien, dat de Commissie van Beoordeling in het geheel niet functioneerde bij gebreke van leden. Daarin is inmiddels voorzien doordat de Gouverneur bij Landsbesluit van 5 oktober 1995, nr. 49, een aantal overige leden en plaatsvervangende leden van de Commissie heeft benoemd.

De bevoegdheid van de RvB in deze is thans op Aruba uitdrukkelijk geregeld bij de Invoeringsverordening Landsverordening administratieve rechtspraak (zie noot 5).

17 RvB 15 augustus 1994, nr. 1992/37 (volgnr. 3.20).

ração en Bonaire, terwijl in plaats daarvan op de Bovenwindse Eilanden de BBO werd ingevoerd. Ik neem aan, dat de Raad hier niet snel tot schending van het gelijkheidsbeginsel als bedoeld in art. 26 IVBPR zal besluiten. De Bovenwindse en de Benedenwindse eilanden verschillen zodanig in ligging, taal, cultuur, economische omstandigheden, enz., dat mijns inziens aangenomen zal moeten worden dat de wetgever goede redenen heeft gehad verschil te maken.<sup>18</sup> De vraag of dat ook geldt voor inwoners van Bonaire ten opzichte van die van Curaçao heeft zich vooralsnog niet voorgedaan. Ik verwijs voor een en ander naar mijn bespreking van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur in punt 3.1.1 hierna.

2.5. Ik wijs er in dit verband overigens op dat een per regio verschillende behandeling van belastingplichtigen ook in de Nederlandse fiscale wetgeving niet geheel onbekend is. Ik denk daarbij aan de vroegere regionale differentiatie van de vervroegde afschrijving.<sup>19</sup> Overigens maakt de Europese regelgeving dit soort verschillen niet gemakkelijker, zoals vorig jaar bleek toen de staatssecretaris van Financiën de benzineaccijns voor de grensstreek met Duitsland minder wilde verhogen dan voor de rest van het land.

2.6. Moeilijker wordt het naar mijn mening als de wetgever binnen één eilandgebied verschil gaat maken tussen belastingplichtigen. Voor wat de Nederlandse Antillen betreft kan daarbij in het bijzonder worden gedacht aan de zgn. penshoadoregeling.<sup>20</sup> De vraag of die regeling zich verdraagt met het gelijkheidsbeginsel van art. 26 IVBPR is nog niet aan de RvB voorgelegd.<sup>21</sup> In Aruba kunnen wettelijke voorschriften rechtstreeks worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel, opgenomen in art. I.1 van de Staatsregeling van Aruba (AB 1987, GT 1)<sup>22</sup>, aangezien art. I.22 van die Staatsregeling dit uitdrukkelijk bepaalt.

18 In zijn reactie op een vraag in het Eindverslag inzake de ABB (Staten van de Nederlandse Antillen, Zitting 1995-1996-1822, nr. 8), heeft de Minister van Financiën bij de mondelinge behandeling op 27 juni 1996 opgemerkt, dat de regering in beginsel de mening deelt, dat er in de Nederlandse Antillen geen wet mag zijn die slechts voor een deel van het land geldt. Hij wijst echter op het feit, dat er precedents zijn, bijv. reeds sinds 1938 voor wat betreft de invoerrechten. Zie voorts de MvT op de BBO, Staten van de Nederlandse Antillen, zitting 1996-1997-1909, nr. 3, blz. 2/3 en de Nota naar aanleiding van het Voorlopig Verslag tevens Eindverslag (stuk nr. 6), blz. 2.

19 Wet van 12 februari 1969, Stb. 84 en de daarop gevolgde ministeriële beschikkingen, die bij wet dienden te worden goedgekeurd, zie bijv. Wet van 29 juni 1978, Stb. 368.

20 Dit is de per 1 januari 1987 in werking getreden regeling op de Nederlandse Antillen van de art. 23B tot en met 23E van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943, krachtens welke het inkomen van uit het buitenland komende inwoners onder bepaalde voorwaarden naar keuze hetzij wordt belast naar een tarief van 5% hetzij op maximaal NAf 150 000 wordt gesteld en dan belast naar het gewone tarief.

21 RvB 15 september 1997, nr. 1997/3, oordeelde, dat de belastingplichtige die het gehele jaar zijn huis aan een derde had verhuurd, niet onder de penshoadoregeling viel, daargelaten de merites van die regeling.

22 Opgenomen in P. Pronk en P.E. Croes, Basisregelingen uit het Arubaanse staats- en administratief recht, deel I, nr. 8.

### 3 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

#### 3.1 Gelijkheidsbeginsel

3.1.1. De vraag in hoeverre inwoners van Curaçao gelijk zijn aan die van Sint Maarten speelt zich niet alleen af in de sfeer van de wetgeving, maar ook in die van het bestuur. Toen in 1990 op Sint Maarten de heffing van inkomstenbelasting stevig werd aangepakt, stelde de inspecteur aldaar de huurwaarde van de eigen woning overeenkomstig de wettelijke bepalingen vast op een – althans naar de stelling van de belastingplichtige – aanzienlijk hoger bedrag dan volgens het ter inspectie Curaçao aldaar gevoerde beleid het geval zou zijn geweest. De Raad overwoog, dat de belastingplichtige aan dat beleid geen rechten kan ontlenen, aangezien sprake is van een andere situatie. Op Sint Maarten wordt geen gebruiksbelasting en grondbelasting geheven, terwijl ook de woningmarkt niet gelijk is.<sup>23</sup> Meer in het algemeen besliste de RvB, dat de belanghebbende geen beroep kon doen op het feit, dat de inspecteurs op andere eilanden dan Sint Maarten kennelijk geen loonbelasting heffen over de door croupiers in casino's ontvangen fooien, aangezien de inspecteur op Sint Maarten bestuurlijk niet gehouden is zich daaraan te conformeren.<sup>24</sup> Deze beslissing is in overeenstemming met de in Nederland geldende opvatting dat het beleid van een bepaalde inspectie niet bepalend kan zijn voor het beleid van een andere inspectie.<sup>25</sup>

3.1.2. De Gouverneur is staatsrechtelijk niet verantwoordelijk voor de inspecteur en is geen partij in het belastinggeschil. Zijn beleid met betrekking tot het al dan niet verlenen van een tax-holiday kan daarom in de belastingprocedure geen rol spelen.<sup>26</sup>

3.1.3. In een bepaald geval meende de RvB een inspecteur te moeten voorhouden, dat diens stelling, dat een individuele ruling geen algemene werking kan hebben in het algemeen niet kan worden onderschreven. De Raad overwoog, dat indien de ruling blijk geeft van een begunstigend beleid in een bepaald geval of groep van gevallen, andere belastingplichtigen die feitelijk en rechtens in gelijke omstandighe-

23 RvB 29 november 1991, nr. 1990/11 (volgnrs. 2.6 en 3.13).

24 RvB 14 oktober 1996, nr. 1994/64 (volgnrs. 2.19 en 5.6). Zie ook RvB 15 september 1997, nr. 1997/3 (vermeld in noot 17), waaruit blijkt, dat op Bonaire voor de toepassing van de penshondoregeling de voorwaarde van het in dienst hebben van personeel niet wordt gehandhaafd wegens het personeelstekort aldaar.

25 Zie de jurisprudentie, vermeld in de Vakstudie Algemeen Deel, onder art. 11 AWR, aant. 74.

26 RvB 15 augustus 1994, nr. 1993/112 (volgnrs. 2.10 en 4.11) betreffende het beleid van de gouverneur. RvB 15 september 1997, nr. 1995/134, oordeelde dat het niet op de weg van de Raad ligt de uitleg te toetsen die de Minister van Financiën geeft aan de bepalingen van de Landsverordening faciliteiten industriële ondernemingen (PB 1985, nr. 146), op grond waarvan naar diens oordeel appellante niet in aanmerking komt voor een tax-holiday. RvB 15 september 1997, nr. 1996/52, wensde in verband met de formele rechtskracht van het daartoe strekkend besluit niet de weigering te toetsen om een Nederlands-Antilliaanse tax-holiday toe te passen op een op Bonaire feitelijk gevestigde Arubaanse Vrijgestelde Vennootschap.

den verkeren als degene(n) op wie de ruling betrekking heeft, recht hebben op een gelijke behandeling, tenzij voor het verschil in behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging aanwezig is (waaronder te begrijpen een relatief gering belang of doelmatigheidsoverwegingen).<sup>27</sup>

### 3.2 Rechtszekerheidsbeginsel

3.2.1. Aan het rechtszekerheidsbeginsel ligt ten grondslag dat de burger op een gegeven moment zekerheid moet hebben omtrent zijn fiscale verplichtingen. Daarop berusten bijv. de navorderingstermijnen. Een uitvloeisel daarvan is ook dat bijv. in Nederland art. 11, derde en vierde lid, AWR bepaalt, dat de bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan of na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Wat te doen als de wet in het geheel geen termijn stelt, zoals op de Nederlandse Antillen en Aruba? Geldt er dan in het geheel geen termijn? De RvB heeft dat niet aanvaardbaar geoordeeld. De Raad overweegt dat het rechtszekerheidsbeginsel meebrengt, dat een belastingplichtige niet bij voortduring in het onzekere blijft verkeren omtrent zijn verplichtingen jegens de overheid. De Raad heeft daarom twee termijnen gehanteerd, beide nog aanzienlijk ruimer dan de eerder vermelde in Nederland geldende termijn van drie jaar, te weten in het algemeen tien jaar na afloop van het belastingjaar<sup>28</sup>, maar indien aangifte is gedaan, vijf jaar na de indiening van die aangifte.<sup>29</sup> Voor de termijn van tien jaar heeft de Raad aansluiting gezocht bij de termijn van de bewaarplicht van boeken en bescheiden voor ondernemers ingevolge art. 14 WvKNA en die voor belastingplichtigen voor de inkomsten- en winstbelasting.<sup>30</sup> Voor de termijn van vijf jaar na het indienen van de aangifte heeft de RvB als argumenten gebruikt, dat een belastingplichtige erop moet kunnen vertrouwen, dat de inspecteur binnen die termijn een beslissing heeft genomen omtrent het al dan niet opleggen van een aanslag. Bovendien zou de inspecteur – door het opleggen van een aanslag voor onbepaalde tijd uit te stellen – op eenvoudige wijze aan de navorderingstermijn van vijf jaren kunnen ontkomen. Naar ik heb begrepen hebben deze beslissingen van de Raad geleid tot een geduchte opschoning van de dossiers op de inspecties en tot het besef dat een aanslag binnen redelijke termijn moet worden opgelegd. Overigens is tien jaar (zonder aangifte) dan nog rijkelijk lang.

3.2.2. Het rechtszekerheidsbeginsel kwam enkele keren aan de orde in het kader van de vraag of op grond van de redelijkheid en billijkheid van de navorderingstermijn

27 RvB 15 augustus 1994, nr. 1992/37 (volgnr. 3.20).

28 RvB 13 mei 1992, nr. 1990/59 (volgnr. 2.5).

29 23 november 1990, nr. 11/90 (volgnr. 2.2).

30 Die bewaarplicht blijkt overigens op de Nederlandse Antillen nog wel eens problemen op te leveren. Wat te doen als de belastingplichtige stelt, dat zijn bescheiden door termieten zijn opgevreten?



van vijf jaar kan worden afgeweken ten voordele van de fiscus, met name indien geen aangifte is gedaan<sup>31</sup> of indien de inspecteur uitstel heeft verleend voor het doen van aangifte.<sup>32</sup> De RvB heeft met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel dit niet toegestaan.<sup>33</sup> Wel heeft de RvB gezegd, dat de verordening er niet aan in de weg staat, dat de inspecteur aan het verlenen van uitstel de voorwaarde verbindt, dat voor de duur van dat uitstel de belastingplichtige geen beroep zal doen op het verstrijken van de navorderingstermijn.<sup>34</sup> Dit laatste kan uiteraard ook in het kader van een compromis worden overeengekomen.<sup>35</sup>

3.2.3. Als een uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel (soms in combinatie met het vertrouwensbeginsel) kan worden beschouwd het feit dat beleidsregels en ook de wijzigingen daarvan slechts voor de toekomst kunnen werken en dus geen terugwerkende kracht hebben.<sup>36</sup>

### 3.3 Vertrouwensbeginsel

3.3.1. Waar de RvB bij herhaling mee wordt geconfronteerd is het feit, dat er wel beleidsregels zijn van de directies en inspecties, maar dat die nergens zijn gepubliceerd, althans niet buiten de inspecties. Het gebrek aan een fiscaal periodiek als in Nederland bijv. de BNB is duidelijk voelbaar en kan de oorzaak zijn van rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid bij de belastingplichtigen.<sup>37</sup> Dit leidt in procedures soms tot de discussie over de vraag of er wel een beleidsregel is en zo ja, wat de inhoud ervan is.<sup>38</sup> Bekendmaking via de publiciteitsmedia (krant, radio, TV) kan voldoende zijn.<sup>39</sup> In bepaalde gevallen blijkt een beleidsregel uit een brief van de directie of inspectie aan een individuele belastingadviseur.<sup>40</sup> Verschillende belasting-

31 Zoals in het geval RvB 29 februari 1996, nr. 1994/115 (volgnrs. 1.5, 2.17 en 4.16).

32 Anders dan het Nederlandse art. 16, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen, kent de Nederlands-Antilliaanse en Arubaanse wetgeving niet de bepaling, dat de navorderingstermijn wordt verlengd met de duur van het verleende uitstel.

33 RvB 29 februari 1996, nr. 1994/115 (volgnrs. 1.5, 2.17 en 4.16).

34 RvB 15 september 1997, nr. 1996/123.

35 RvB 23 november 1990, nr. 12/90 (volgnr. 3.7).

36 RvB 9 februari 1989, nr. 8/89 (volgnrs. 2.1 en 5.1); RvB 23 november 1990, nr. 1990/23 (volgnrs. 2.3 en 3.10); RvB 10 juli 1992, nr. 1991/43 (volgnrs. 2.7 en 5.5).

37 Naar ik heb begrepen worden op dit moment pogingen ondernomen om tot de uitgave van een dergelijk periodiek te komen. Het grote probleem daarbij is de kleine oplage en daarmee de kosten.

38 Zie bijv. RvB 15 september 1997, nr. 1995/101, waar de RvB een uiteenzetting geeft van het beleid van de inspecteur met betrekking tot de vrijstelling van invoerrechten voor verhuisboedels en consequenties verbindt aan de onbekendheid van de belastingplichtige met betrekking tot bepaalde aan dat beleid verbonden voorwaarden.

39 Zie RvB 5 april 1993, nr. 1992/30 (volgnrs. 1.1, 2.8 en 3.15).

40 RvB 9 februari 1989, nr. 8/89 (volgnrs. 2.1 en 5.1), oordeelde, dat de toezending aan appellant van een afschrift van een ministeriële aanschrijving waarbij een eerdere toezegging ongedaan werd gemaakt (dit kon overigens niet met terugwerkende kracht), voldoende was. Afkondiging van de aanschrijving in een officieel orgaan of plaatselijk dagblad was niet nodig. Zie omtrent de berichtgeving op Aruba met betrekking tot de toepassing van de zgn. 35%-regeling RvB 15 augustus 1994, nr. 1992/37 (volgnr. 3.20).

adviseurs hebben de wenselijkheid erkend om hun ervaringen op dit gebied wat meer uit te wisselen. Ik heb niet de indruk dat men daartoe gemakkelijk komt, omdat daar toch een element van uitverkoop van de kantoor-know-how in schuilt. Voor de belastingplichtigen is een dergelijke terughoudendheid te betreuren, evenals de terughoudendheid die bij sommige inspecteurs op dit punt kan worden bespeurd. De laatstbedoelde terughoudendheid zou kunnen worden verklaard uit de vrees zich voor de toekomst voor andere gevallen tezeer vast te leggen en zichzelf de nodige manoeuvreerruimte te ontnemen. In gesprekken die ik voerde met de Directeur der belastingen van de Nederlandse Antillen bleek die terughoudendheid in veel mindere mate aanwezig en dit heeft dan ook geresulteerd in het opnemen in de TAR-Justicia-bundel van een aantal recente beleidsbeslissingen van de Directeur.<sup>41</sup> Maar bij deze en enkele andere<sup>42</sup> incidentele publicaties zou het bepaald niet moeten blijven. Naar ik heb begrepen wordt thans op de Directie de publicatie voorbereid van de op de inspecties gehanteerde beleidsregels.

3.3.2. In het algemeen is de RvB geneigd om bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel de jurisprudentie van de Hoge Raad te volgen. De volgende beslissingen zullen dan ook de fiscalisten onder u vertrouwd in de oren klinken.

Aan de handelwijze van de inspecteur voor vroegere jaren of aan een daarover gesloten compromis kan geen vertrouwen worden ontleend met betrekking tot de daarop volgende jaren.<sup>43</sup> Het wil nog wel eens gebeuren, dat de inspecteur of directeur niet reageert op een door de belastingplichtige nadrukkelijk geponeerde opvatting of een verzoek om inlichtingen. Aan dit stilzwijgen zal in het algemeen niet het vertrouwen kunnen worden ontleend, dat het standpunt van de belastingplichtige juist is.<sup>44</sup>

Dit geldt evenmin met betrekking tot door de inspecteur gegeven onjuiste inlichtingen, tenzij de belastingplichtige, afgaande op die inlichtingen, rechtshandelingen heeft verricht of nagelaten en schade zou lijden indien de inlichting niet gestand zou worden gedaan.<sup>45</sup>

41 Zie volgnrs. 3.33 tot en met 3.39, 4.18, 4.19 en 5.7 tot en met 5.11.

42 Zie RvB 24 februari 1997, nr. 1995/73, waaruit blijkt, dat de Inspectie Aruba in mei 1993 een brochure heeft uitgegeven, getiteld: 'De fiscale behandeling van pensioenen' (als vervolg van een oudere publicatie van november 1975).

43 RvB 15 augustus 1994, nr. 1993/93 (volgnrs. 2.9 en 4.12).

44 RvB 15 augustus 1994, nr. 1993/112 (volgnrs. 2.10 en 4.11), RvB 15 augustus 1994, nr. 1993/93 (volgnr. 4.12); RvB 29 februari 1996, nr. 1994/26 (volgnrs. 1.4, 2.16 en 8.3).

45 RvB 3 mei 1966, nr. 1995/79 (volgnrs. 2.18 en 4.17); RvB 15 september 1997, nr. 1996/177, in welk geval de inspecteur onverwachts van mening veranderde omtrent het op de import van een bepaald type auto van toepassing zijnde invoerrechtentarium.

## 4 Bijzondere onderwerpen

### 4.1 Tax-holiday

4.2.1. Een fenomeen waarmee de Raad bij herhaling wordt geconfronteerd is de tax-holiday welke onder bepaalde voorwaarden recht geeft op vrijstelling van invoerrechten, winstbelasting en inkomstenbelasting. Over de grenzen van deze vrijstellingen ontstaat nogal eens verschil van mening.

4.1.2. Zo kan een NV waarvan de onderneming is aangemerkt als een bedrijf in de zin van de Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw<sup>46</sup> (LBBH) haar winst vrij van inkomstenbelasting uitkeren aan de aandeelhouders. In een geval waarin een aandeelhouder aan zijn NV – waarvoor een tax-holiday gold – een onroerende zaak zonder vergoeding ter beschikking stelde, oordeelde de Raad dat tot de vrij van belasting uit te keren winst niet mogen worden gerekend de voordelen die hun oorzaak uitsluitend vinden in de betrekking tussen de NV en haar aandeelhouder, zoals geen of een te lage huur, arbeidsbeloning als directeur, of interest op aan de NV verstrekte leningen.<sup>47</sup>

4.1.3. Hoewel uit de LBBH (LBIH) zou kunnen worden afgeleid, dat de vrijstelling van invoerrechten slechts bedoeld is voor goederen die worden ingevoerd voor de bouw en eerste inrichting van een gebouw, kon de RvB niet om de duidelijke tekst van art. 128, eerste lid, 6<sup>o</sup>, onder n, AVIUD (LIUD) heen, waarin een vrijstelling wordt gegeven voor onder meer machines, grondstoffen, halffabrikaten en hulpmiddelen voor de gehele duur van de tax-holiday. De RvB gaf een ruime omschrijving van het begrip hulpmiddel, te weten een middel om het doel van de onderneming te bereiken.<sup>48</sup> Deze omschrijving werd later in ander verband door de Hoge Raad gesanctioneerd.<sup>49</sup> Om de vrijstelling enigszins binnen de perken te houden, werden door de RvB later van het begrip hulpmiddel uitgezonderd de voorwerpen van geringe waarde, waarvan de aanschaffings- of voortbrengingskosten gewoonlijk tot de dagelijkse kosten van de onderneming worden gerekend (en dus niet op de balans worden geactiveerd).<sup>50</sup>

46 Voor Aruba: Landsverordening bevordering industrievestiging en hotelbouw (LBIH).

47 RvB 5 september 1995, nr. 1994/109 (volgnrs. 1.2 en 3.28). Zie ook RvB 27 april 1994, nr. 1993/40 (volgnr. 4.9) in een geval waarin een dochter-NV, waarvoor een tax-holiday gold, het door haar vastgestelde dividend renteloos schuldig bleef aan de moeder-NV. De RvB oordeelde, dat in beginsel een fictieve rente van 10% in aanmerking zou moeten worden genomen, maar dat deze niet bij de dochter-NV in aftrek zou kunnen worden gebracht (en dus niet bij de moeder-NV belast), omdat de dividendvordering niet in overeenstemming was met de in het bedrijfsleven gebruikelijke wijze van voorziening in de behoefte van gelden van de dochter-NV.

48 RvB 22 december 1989, nr. 1989/29 (volgnr. 6.5).

49 HR 21 juni 1991, NJ 1991, 709.

50 RvB 21 oktober 1993, nr. 1992/50 (volgnr. 6.13); RvB 21 oktober 1993 en 15 augustus 1994, nr. 1992/47 (volgnr. 6.14); RvB 15 september 1997, nr. 1996/155.

4.1.4. De RvB achtte voorts de vrijstelling slechts van toepassing op goederen die in strikte zin bestemd zijn voor de onderneming waarvoor de tax-holiday is verleend. Is bijv. een tax-holiday verleend voor een hotelbedrijf, dan zijn niet vrijgesteld de goederen bestemd voor nevenactiviteiten van de hotelonderneming, zoals een autoverhuurbedrijf dat ook auto's aan anderen dan gasten van het hotel verhuurt.<sup>51</sup>

## 4.2 Bewijslast

4.2.1. Uitgangspunt is, dat de inspecteur in beginsel de bewijslast heeft voor wat betreft de belastingplicht en de omvang daarvan.<sup>52</sup> De Raad verlangt van de inspecteur, dat als hij zich ter ondersteuning van zijn standpunt beroept op een accountantsrapport, hij dat rapport – desgewenst een gekuiste versie ervan – ook overlegt.<sup>53</sup>

4.2.2. Met inachtneming van vorenbedoelde uitgangspunt heeft de Raad bij de bewijslastverdeling een grote vrijheid, die soms ook nodig is om recht te doen aan de bijzondere omstandigheden waaronder op de Nederlandse Antillen en Aruba de belastingheffing plaatsvindt.<sup>54</sup>

4.2.3. Zo oordeelde de RvB met betrekking tot de vraag of iemand in dienstbetrekking was dan wel werkte als zelfstandige onderaannemer, dat gelet op de bijzondere situatie op Sint Maarten waarin sprake is van een ongecontroleerd verkeer van personen, goederen en diensten, op een aannemer als appellante een onderzoeksplicht rust naar de hoedanigheid van degene aan wie hij werk uitbesteedt, mits de inspecteur met betrekking tot die onderzoeksplicht duidelijke en hanteerbare – slechts voor de toekomst werkende – beleidsregels formuleert.<sup>55</sup>

51 RvB 15 augustus 1994, nr. 1994/42 (volgnr. 6.17); RvB 31 januari 1995, nr. 1993/87 (volgnr. 6.18); RvB 25 april 1997, nrs. 1996/54 en 1996/96. Zie voor de winstbelasting ook RvB 28 april 1997, nr. 1996/90 en RvB 15 september 1997, nr. 1995/134 en voor de grondbelasting RvB 15 september 1997, nr. 1995/137. Zie voorts voor de winstplitsing in geval van toepassing van de Arubaanse Landsverordening vrije zones RvB 15 september 1997, nr. 1995/75.

52 RvB 23 november 1990, nr. 14/90 (volgnr. 3.8): vermoedens van de inspecteur, die niet door enig tastbaar bewijsmiddel worden gestaafd, zijn onvoldoende. RvB 11 november 1996, nr. 1996/45 (volgnr. 3.31) stelde de appellant in de gelegenheid de door de inspecteur vermelde aanwijzingen, dat appellant op Curaçao woonde, te weerleggen, waarin deze vervolgens slaagde (RvB 15 september 1997, nr. 1996/45). De inspecteur moet de juistheid van een omzetcorrectie aannemelijk maken, RvB 21 oktober 1993, nr. 1992/7 (volgnr. 4.6). Als de inspecteur daarin slaagt zal op de belastingplichtige de bewijslast rusten dat de correctie niet juist is, RvB 19 mei 1995, nr. 1994/66 (volgnr. 4.14). Zie voor een omkering van de bewijslast ingeval niet wordt voldaan aan de inlichtingenplicht: RvB 23 november 1990, nr. 1990/24 (volgnr. 5.2). Zie ook RvB 23 november 1990, nr. 8/90 (volgnr. 4.2).

53 RvB 7 juni 1991, nr. 1991/7 (volgnr. 4.4).

54 Zie bijv. RvB 16 februari 1993, nr. 1991/35 (volgnr. 3.14): geen ambtelijk verzuim als de primitieve aanslag wordt opgelegd drie weken na binnenkomst van de aangifte, zulks in verband met de gang van zaken ter inspectie. Zie ook RvB 31 januari 1995, nr. 1994/46 (volgnr. 3.21).

55 RvB 10 juli 1992, nr. 1991/43 (volgnr. 5.5).

#### 4.3 Ontvankelijkheid van bezwaar- en beroepschriften

Met betrekking tot de ontvankelijkheid van bezwaar- en beroepschriften heeft de RvB steeds – ten dele anticiperend – de lijn gevolgd van de Algemene wet bestuursrecht, rekening houdend met de bijzondere omstandigheden van de Nederlandse Antillen en Aruba, bijv. voor wat betreft de vorm en de motivering ervan<sup>56</sup>, verkeerde adressering<sup>57</sup> en de termijnen.<sup>58</sup> Voor wat betreft de termijnen verbindt de RvB consequenties aan het ontbreken van een 'Rechtsmittelbelehrung' op overheidsbeschikkingen.<sup>59</sup> Ook is een enkele keer een fictieve afwijzing van het bezwaarschrift aangenomen.<sup>60</sup>

### 5 Tot besluit

5.1. In het voorgaande heb ik getracht enkele grote lijnen aan te geven waarlangs de belastingrechtspraak op de Nederlandse Antillen en Aruba zich in het afgelopen decennium heeft voltrokken. Ik ben mij ervan bewust, dat de belastingrechtspraak slechts het topje van de ijsberg vormt van alles wat zich ter plaatse op het gebied van de belastingheffing afspeelt. Ik kan mij voorstellen, dat er bij de belastingplichtigen en hun adviseurs soms een zekere moed voor nodig is om te procederen tegen de inspecteur binnen een gemeenschap die veel kleiner is dan de Nederlandse en waar persoonlijke verhoudingen soms veel gevoeliger liggen. Ik hoop van harte dat de belastingrechtspraak in de afgelopen jaren een bijdrage heeft kunnen leveren niet alleen aan de rechtszekerheid voor de burgers maar ook aan de legitimering van de belastingheffende overheid.

Nog een enkel persoonlijk woord, waarvan ik zeker weet dit ook namens mijn collega-belastingrechters te spreken. Wij – en daarmee bedoel ik ook onze echtgenotes voor zover zij in de gelegenheid waren ons te vergezellen – zijn bij onze bezoeken steeds buitengewoon gastvrij ontvangen, niet alleen door onze collega's van het Hof en in het bijzonder de opeenvolgende voorzitters van de Raad en hun echt-

56 RvB 30 januari 1989, nr. 5/89 (volgnr. 9.2); RvB 7 november 1996, nr. 1995/81 (volgnr. 9.18).

57 RvB 26 april 1989, nr. 21/89 (volgnrs. 3.4 en 9.3). Zie over de analoge toepassing van art. 6:15 AWB uitvoerig RvB 7 november 1996, nr. 1995/81 (volgnr. 9.18).

58 RvB 31 januari 1995, nr. 1994/29 (volgnr. 9.9) achtte een geringe overschrijding van de beroepstermijn te verontschuldigen, nu appellante de Nederlandse taal niet machtig was.

In het geval RvB 19 mei 1995, nr. 1994/66 (volgnrs. 4.14 en 9.12) was de navorderingsaanslag gedagtekend 17 december 1993 maar was het aanslagbiljet pas in maart 1994 door appellante ontvangen. Het op 5 april 1994 ingekomen beroepschrift werd door de Raad ontvankelijk geacht.

RvB 29 december 1995, nr. 1994/4 (volgnr. 9.14) oordeelde, dat zolang de inspecteur de aangifte ten invoer waarbij een vrijstelling wordt gevraagd – maar door de inspecteur wordt geweigerd – niet dagtekent, de bezwaartermijn niet ingaat.

RvB 13 februari 1997, nr. 1996/68, achtte een te laat ingediend beroepschrift ontvankelijk omdat aannemelijk was dat de terpostbezorging vertraagd was.

59 RvB 15 september 1997, nr. 1996/174.

60 RvB 19 maart 1991, nr. 1991/1 (volgnrs. 2.4 en 9.7).

genotes, maar ook door vele andere vrienden en bekenden die wij in onze zakelijke en persoonlijke contacten aldaar mochten ontmoeten. Deze contacten hebben ons steeds het gevoel gegeven op de Nederlandse Antillen en Aruba thuis te zijn en zij zijn ook van bijzonder belang geweest voor onze oriëntatie op de maatschappij waarin het belastingrecht functioneert en waarbinnen wij de rechtspraak moeten beoefenen. Het doet mij bijzonder veel genoegen een aantal van hen vandaag in deze zaal te zien.

5.2. Ten slotte zou ik nog een moment willen stilstaan bij de ruim 26 jaar die ik als hoogleraar aan deze universiteit heb mogen doorbrengen. In de laatste 15 jaar heb ik als deeltijdhoogleraar overigens binnen de faculteit helaas maar zeer marginaal kunnen functioneren in verband met mijn veel vergende hoofdtak. Ik bewaar veel goede herinneringen aan de samenwerking binnen de faculteit, met de achtereenvolgende besturen, de medewerkers, de studenten, in het bijzonder de VIVA-besturen, en vooral ook met mijn collega proximus Gregor van der Burght, die mij in 1983 opvolgde als gewoon hoogleraar. Mede door zijn toedoen is de notariële studierichting van in de beginperiode slechts een tiental studenten uitgegroeid tot een veelvoud daarvan. In het afgelopen jaar telde ik er meer dan 50. Verschillende oudstudenten bekleden inmiddels belangrijke maatschappelijke posities, wellicht mede dankzij of misschien ondanks ons onderwijs. Eén van hen is zelfs voorzitter van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie geweest en inmiddels al weer afgetreden. De goede contacten met het hoofdbestuur en de medewerkers van de tot voor kort geheten Koninklijke Notariële Broederschap dateren al uit de periode van voor mijn hoogleraarschap, toen ik nog inspecteur der registratie en successie was, kortom al ongeveer 30 jaar. Deze contacten heb ik altijd bijzonder gewaardeerd. Dat het onderwijs in het door veel studenten als moeilijk ervaren vak belastingen van rechtsverkeer wordt gecontinueerd in de vorm van een bijzondere leerstoel vanwege de Stichting tot bevordering van de notariële wetenschap heeft mij zeer verheugd. Tot slot dank ik in de eerste plaats mijn vrouw Marianne en voorts alle anderen die door hun steun tot op vandaag mijn werk aan deze faculteit hebben mogelijk gemaakt.

